

V Praze dne 5. dubna 2013

**Instrukce k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací
zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy**

**ČÁST PRVNÍ
OBECNÁ USTANOVENÍ**

**Článek 1
Předmět úpravy**

Tato instrukce stanoví způsob odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřízených Ministerstvem školství mládeže a tělovýchovy dle Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“, jehož změna byla oznámena dne 13.10.2011 ve Finančním zpravodaji č. 5/2011. Instrukce upravuje metodu odpisování majetku a jeho účtování příspěvkovými organizacemi za účelem zajištění správného, průkazného a úplného vedení účetnictví.

**Článek 2
Právní předpisy upravující způsob odpisování majetku,
postupy účtování o odpisech a související povinnosti příspěvkových organizací**

- a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- b) vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- c) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 704 „Fondy účetní jednotky“,
- d) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 „Odpisování dlouhodobého majetku“,
- e) Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 „Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek“,
- f) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Článek 3 Základní pojmy

Pro účely této instrukce se rozumí:

- a) odpisem zachycení postupného opotřebení majetku v průběhu jeho užívání podle odpisového plánu, čímž se snižuje ocenění tohoto majetku až do výše jeho ocenění v účetnictví,
- b) oprávkami souhrn všech dosavadních odpisů,
- c) zůstatkovou cenou cena pořizovací po odečtení opravěk,
- d) odpisovým plánem rozložení výše odpisů na jednotlivá účetní období podle předpokládané doby používání majetku až do okamžiku ukončení užívání,
- e) kategorizací dlouhodobého majetku zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin podle přílohy č. 1 Českého účetního standardu č. 708,
- f) přiřazením předpokládané doby používání dlouhodobého majetku stanovení předpokládané doby používání jednotlivých odpisových skupin dlouhodobého majetku v závislosti na charakteristice majetku, charakteru prostředí, ve kterém je majetek využíván, stupni intenzity užívání majetku, rychlosti jeho morálního zastarávání a na dalších specifických podmínkách,
- g) nově pořízeným použitým dlouhodobým majetkem takový dlouhodobý majetek, který je pořízen již jako užívaný a nachází se ve stavu, který odpovídá opotřebení minimálně z jedné třetiny celkové předpokládané doby používání,
- h) nově pořízeným dlouhodobým majetkem majetek, který nesplňuje podmínky bodu g),
- i) technickým zhodnocením u dlouhodobého hmotného majetku rekonstrukce nebo modernizace majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40.000 Kč, u dlouhodobého nehmotného majetku výdaje na rozšíření vybavenosti, použitelnosti nebo změnu účelu majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč.

Článek 4 Pravidla pro odpisování majetku

- a) **Předmět odpisování** - Příspěvková organizace odpisuje dlouhodobý hmotný majetek (s výjimkou pozemků a kulturních předmětů), jehož ocenění převyšuje částku 40.000 Kč, a dlouhodobý nehmotný majetek, jehož ocenění převyšuje částku 60.000 Kč. Předmětem odpisování není drobný dlouhodobý majetek¹.
- b) **Průběh odpisování** - Příspěvková organizace odpisuje dlouhodobý majetek včetně technického zhodnocení z výše jeho ocenění v účetnictví podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na základě odpisového plánu po celou dobu používání majetku, a to maximálně do výše tohoto ocenění.
- c) **Odpisový plán** - Odpisový plán sestavuje příspěvková organizace stanovením předpokládané doby používání příslušného majetku. Při sestavení odpisového plánu zohlední příspěvková organizace skutečnost bodu 6.1 Českého účetního standardu č. 708, podle níž je dlouhodobý majetek odpisován po celou dobu jeho používání, tzn., že zůstatková cena dlouhodobého majetku nemůže po dobu jeho užívání nabývat

¹ V souladu s § 33 odst. 6 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, se o pořízení drobného dlouhodobého majetku účtuje prostřednictvím nákladového účtu 558 – „Náklady z drobného dlouhodobého majetku“, což představuje jednorázové promítnutí pořizovací ceny majetku do nákladů. S ohledem na výše uvedené nedochází k odpisování drobného dlouhodobého majetku.

nulové hodnoty. S ohledem na tuto skutečnost pozastaví příspěvková organizace odpisování majetku v okamžiku, kdy zůstatková cena dosáhne 5% z pořizovací ceny resp. z ocenění majetku (např. pořizovací cena + technické zhodnocení). Majetek evidovaný ve výši tohoto ocenění příspěvková organizace po následující období, po které majetek užívá, neodpisuje. K jednorázovému odpisu do plné výše ocenění dochází až k okamžiku vyřazení majetku z užívání.

- d) **Technické zhodnocení** - Pokud dochází k technickému zhodnocení v průběhu odpisování majetku, je nutné navýšit výši ocenění majetku o výši technického zhodnocení a upravit odpisový plán současně s přihlédnutím k předpokládané době používání majetku a jejímu případnému prodloužení vlivem technického zhodnocení.
- e) **Frekvence odpisování** - Příspěvkové organizace odpisují a účtují o odpisech s měsíční frekvencí.
- f) **Zahájení odpisování** - V případě nabytí dlouhodobého majetku zahajuje příspěvková organizace odpisování 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k zařazení majetku do užívání (tzn. např. při zařazení majetku v měsíci prosinci budou odpisy provedeny až za leden následujícího roku). Zařazuje-li příspěvková organizace majetek do užívání v průběhu účetního období, stanoví výši odpisů jejich poměrnou částí připadající na dobu, po kterou majetek v tomto účetní období užívá, tzn. pokud je roční odpisová sazba stanovena např. na 12% z ocenění majetku, majetek byl zařazen v měsíci březnu, budou provedeny za daný rok celkově odpisy ve výši 9% pořizovací ceny – za měsíce duben – prosinec vždy 1 % z ceny pořízení resp. z ocenění majetku.
- g) **Odpisy při bezúplatném převodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami** - V případě, že příspěvková organizace předává z důvodů organizačních změn majetek (resp. příslušnost hospodařit s majetkem) jiné vybrané účetní jednotce (organizační složce státu nebo příspěvkové organizaci), provede předávající účetní jednotka měsíční odpis u předávaného majetku v souladu s odpisovým plánem na daný měsíc (tzn. že účetní jednotka provede celý měsíční odpis i v případě, že majetek předává např. 1. dne v měsíci). Přebírající účetní jednotka postupuje v souladu s písm. f), tedy provede odpis majetku až za následující měsíc po zařazení majetku.
- h) **Úprava výše odpisů** - Částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

ČÁST DRUHÁ ZPŮSOB ODPISOVÁNÍ

Článek 5 Odpisování majetku

Základním způsobem odpisování dlouhodobého majetku pro příspěvkové organizace je v kapitole 333 stanoven rovnoměrný způsob.

Při přechodu na metodu rovnoměrného odpisování dlouhodobého majetku provede příspěvková organizace kategorizaci dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 Českého účetního standardu č. 708. Dlouhodobý majetek nebo soubor dlouhodobého majetku, který není uveden v kategorizaci dlouhodobého majetku, zařadí příspěvková organizace

s přihlédnutím k charakteru majetku uváděného v odpisových skupinách nebo podle srovnatelné doby jeho používání.

Po provedení kategorizace majetku stanoví příspěvková organizace předpokládanou dobu používání jednotlivých odpisových skupin² a sestaví odpisový plán pro příslušný dlouhodobý majetek. Předpokládaná doba používání majetku musí být vyjádřena v letech.

Příspěvková organizace sestaví odpisový plán. Při sestavení odpisového plánu pro metodu rovnoměrného odpisování zohlední příspěvková organizace výši oprávek za období, po které majetek odpisovala původní metodou.

V případě, že je výše oprávek zjištěná metodou rovnoměrného odpisování vyšší než oprávkou skutečně vykázané na základě původně používané metody odpisování, účtuje příspěvková organizace o rozdílu následovně:

Text operace	MD	D
Doúčtování oprávek při změně metody	406	07x/08x
Tvorba zdrojů ve výši oprávek	401	416

V případě, že je výše oprávek zjištěná metodou rovnoměrného odpisování nižší než oprávkou skutečně vykázané na základě původně používané metody odpisování, příspěvková organizace o tomto rozdílu neúčtuje. Toto ustanovení lze použít i v případě, že při odpisování majetku před přechodem na rovnoměrnou metodu odpisování v souladu s Českým účetním standardem č. 708 odepsala příspěvková organizace některý majetek v celé výši ocenění a jeho zůstatková hodnota je tak nulová. O této skutečnosti bude příspěvková organizace dostatečně podrobně informovat v příloze účetní závěrky.

V případě nově pořízeného použitého dlouhodobého majetku nezohledňuje příspěvková organizace při sestavení odpisového plánu předchozí dobu používání majetku. Výjimkou je bezúplatné převzetí dlouhodobého majetku od jiné vybrané účetní jednotky, při kterém přebírá příspěvková organizace výši ocenění a oprávek majetku.

Článek 6

Tvorba fondu reprodukce majetku a jeho krytí finančními prostředky

V souladu s § 58 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a bodem 7.1. Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 704 „Fondy účetní jednotky“ je příspěvková organizace v souvislosti s účtováním o odpisech dlouhodobého majetku povinna účtovat také o tvorbě fondu reprodukce majetku ve výši odpisů.

Jestliže příspěvková organizace nezajistí ke dni sestavení řádné účetní závěrky krytí fondu reprodukce majetku finančními prostředky, bude postupovat dle § 66 odst. 8 vyhlášky

² Ve výjimečných případech, kdy příspěvková organizace není schopna stanovit odhad zbývající doby používání majetku, stanoví zbývající dobu používání majetku podle přílohy č. 4 Českého účetního standardu č. 708. Při sestavení odpisového plánu zohlední příspěvková organizace rozdíl mezi výši oprávek za období, po které majetek užívala a odpisovala původní metodou a výši oprávek dopočtených metodou rovnoměrného odpisování, viz dále.

č. 410/2009 Sb., tzn., že výsledkově sníží o tento rozdíl (snížený o výši výnosů z titulu časového rozlišení přijatých investičních transferů) fond reprodukce majetku. O výsledkovém snížení fondu reprodukce majetku bude příspěvková organizace účtovat na stranu MD účtu 416 – „Fond reprodukce majetku, investiční fond“ se souvztažným zápisem na stranu D účtu 649 – „Ostatní výnosy z činnosti“. V příloze účetní závěrky příspěvková organizace zdůvodní, proč nebylo možné fond reprodukce majetku krýt finančními prostředky.

Článek 7 Účtování o odpisech

O odpisech bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zaúčtování odpisů podle odpisového plánu	551	07x/08x
Tvorba zdrojů ve výši zúčtovaných odpisů	401	416

Článek 8 Vyřazení odpisovaného majetku

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku likvidací, není-li plně odepsán, bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	551	07x/08x
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x
Tvorba zdrojů krytí ve výši zůstatkové ceny	401	416

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku likvidací, je-li plně odepsán, bude příspěvková organizace účtovat následovně³:

Text operace	MD	D
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x

³ Tato situace může nastat pouze k okamžiku přechodu na metodu rovnoměrného odpisování u majetku, který byl před přechodem na nový způsob odpisování plně odepsán (u ostatního majetku je stanovena minimální zůstatková cena ve výši 5% ocenění majetku). Jestliže se příspěvková organizace rozhodne odepsaný majetek nadále používat, eviduje tento plně odepsaný majetek v nulové hodnotě a dále již neodpisuje. Tuto informaci je třeba okomentovat v příloze účetní závěrky.

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku v důsledku prodeje⁴ bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zrušení oprávek	07x/08x	407
Vyřazení majetku z užívání v reálné hodnotě	552/553	01x/02x
Předpis pohledávky za prodaný majetek ⁵	311	645/646

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku v důsledku škody bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	547	07x/08x
Vyřazení majetku z užívání v pořizovací ceně	07x/08x	01x/02x
Tvorba zdrojů krytí ve výši zůstatkové ceny	401	416

O vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku bezúplatným převodem jiné vybrané účetní jednotce bude příspěvková organizace účtovat následovně:

Text operace	MD	D
Zúčtování zůstatkové ceny majetku	401	01x/02x
Vyřazení majetku z užívání ve výši oprávek	07x/08x	01x/02x

ČÁST TŘETÍ PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

- 1) Přejít na odpisování dlouhodobého majetku rovnoměrným způsobem jsou příspěvkové organizace povinny provést v účetním období roku 2013 a to tak, aby se veškeré účetní operace související s aplikací metody rovnoměrného odpisování dle Českého účetního standardu č. 708 projeví nejpozději v účetní závěrce k 30.6.2013.
- 2) Postupy účtování v oblasti dlouhodobého majetku dané touto instrukcí přiměřeně použijí i organizační složky státu v resortu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy.

⁴ Povinností PO je přecenit veškerý majetek určený k prodeji reálnou hodnotou. Kompletní postup účtování o prodeji a vyřazení majetku přeceněného na reálnou hodnotu upravuje Článek 15 Instrukce, kterou se stanoví postupy účtování o majetku organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-10/2013-15.

⁵ Tento předpis se nepoužije v případě vyřazení nemovitého majetku v důsledku jeho prodeje. V případě prodeje nemovitého majetku jsou příspěvkové organizace povinny v souladu s Instrukcí k účtování a hospodaření s příjmy plynoucími příspěvkovým organizacím zřízeným Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy z prodeje nemovitého majetku České republiky č.j.: MSMT-1423/2013-15 přecenit nemovitý majetek určený k prodeji na reálnou hodnotu a dále se při účtování řídit touto Instrukcí.

- 3) Instrukce k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-6/2013-15 ruší Pokyn státní tajemnice – náměstkyně ministra skupiny 1 k odpisování dlouhodobého majetku příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, č.j.: MSMT-15172/2012-18.
- 4) Tato instrukce nabývá účinnosti dnem následujícím po dni podpisu.



Ing. Eva Bartoňová
náměstkyně ministra
pro ekonomické záležitosti

Seznam účtů

- 01x Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02x Dlouhodobý hmotný majetek
- 07x Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08x Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 401 Jmění účetní jednotky
- 406 Oceňovací rozdíly při změně metody
- 416 Fond reprodukce majetku, investiční fond
- 547 Manka a škody
- 551 Odpisy dlouhodobého majetku
- 552 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku
- 553 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku
- 645 Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku
- 646 Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků
- 649 Ostatní výnosy z činnosti